

Modul 2

Tsjsisi

JVJn;j*j]auj3Jj *itlzYiZv, &*

Intern

AKREDITASI
Lembaga
Admimstrasi



Modul 2

Tata Kelola, Manajemen Risiko, dan Pengendalian Intern [Pengendalian Intern]

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN
2016

Tata Kelola, Manajemen Risiko, dan Pengendalian Intern

Kata Pengantar

Modul 2
(Pengendalian Intern)

Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP dalam rangka Diklat Fungsional Auditor - Diklat Pembentukan Auditor Ahli

Edisi Pertama : Tahun 2014
Edisi Kedua : Tahun 2016

Perevisi	Lady Martha Boturan Hasian Napitupulu, S.E., Ak., M.A.
Narasumber	Estherlina Pasaribu, Ak.
Pereviu	Dr. Ayi Riyanto, Ak., M.Si.
Penyunting	Riri Lestari, Ak.
Penata Letak	Didik Hartadi, S.E.

ISBN 978-623-9873-17-1

789793 873909

Pusdiklatwas BPKP
Jl. Beringin II, Pandansari, Ciawi, Bogor 16720
Telp. (0251) 8249001 - 8249003
Fax. (0251) 8248986 - 8248987
Email : pusdiklat@bpkp.go.id
Website : <http://pusdiklatwas.bpkp.go.id>
e-Learning : <http://lms.bpkp.go.id>

***Dilarang keras mengutip, menjiplak, atau menggandakan sebagian atau seluruh isi modul ini, serta memperjualbelikan tanpa izin tertulis dari
Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP***

Peran dan fungsi aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) dalam rangka membantu manajemen untuk mencapai tujuan organisasi dilaksanakan melalui pemberian jaminan (*assurance activities*) dan layanan konsultansi (*consulting activities*) sesuai standar, sehingga memberikan perbaikan efisiensi dan efektivitas atas tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian intern organisasi. Selain itu, Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah mengatur bahwa pelaksanaan audit intern di lingkungan instansi pemerintah dilaksanakan oleh pejabat yang mempunyai tugas melaksanakan pengawasan yang telah memenuhi syarat kompetensi keahlian sebagai auditor. Hal tersebut selaras dengan komitmen pemerintah untuk mewujudkan pemerintahan yang transparan dan akuntabel serta bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme pada berbagai aspek pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang dituangkan dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN.

Untuk menjaga tingkat profesionalisme aparat pengawasan, salah satu medianya adalah pendidikan dan pelatihan (diklat) sertifikasi auditor yang bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan perubahan sikap/perilaku auditor pada tingkat kompetensi tertentu sesuai dengan perannya sesuai dengan keputusan bersama Kepala Pusat Pembinaan Jabatan Fungsional Auditor dan Kepala Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor KEP-82/JF/1/2014 dan Nomor KEP- 168/DL/2/2014 tentang Kurikulum Pendidikan dan Pelatihan Fungsional Auditor.

Guna mencapai tujuan di atas, sarana diklat berupa modul dan bahan ajar perlu disajikan dengan sebaik mungkin. Evaluasi terhadap modul perlu dilakukan secara terus menerus untuk menilai relevansi substansi modul terhadap perubahan lingkungan yang terjadi. Modul ini ditujukan untuk memutakhirkan substansi modul agar sesuai dengan perkembangan profesi auditor, dan dapat menjadi referensi yang lebih berguna bagi para peserta diklat sertifikasi auditor.

Akhirnya kami mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan kontribusi atas terwujudnya modul ini.

Ciawi, 31 Desember 2016 Kepala
Pusdiklat Pengawasan BPKP

Slamet Hariadi, Ak., M.B.A.

Kata Pengantar

Daftar Isi

Kata Pengantar	i
Daftar Isi	iii
Daftar Gambar dan Tabel.....	v
Bab I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang	1
B. Kompetensi Dasar.....	1
C. Indikator Keberhasilan	1
D. Sistematika Modul.....	1
E. Metode Pembelajaran	2
Bab II PENGENDALIAN INTERNAL.....	5
A. Definisi dan Tujuan Pengendalian Intern	5
B. Perkembangan Terkini Pengendalian Internal.....	9
C. Komponen Pengendalian Internal.....	12
D. Jenis-jenis Pengendalian	25
E. Keterbatasan Pengendalian Internal.....	28
Bab III AUDITOR INTERNAL DAN GRC (<i>GOVERNMENT RISK CONTROL</i>)	31
A. Peran Audit Intern dalam TataKelola	32
B. Peran Audit Intern dalam Manajemen Risiko	35
C. Peran Audit Intern dalam Pengendalian	36
D. Nilai Tambah Audit Intern bagi Organisasi	36
Bab IV PEMANTAUAN DAN EVALUASI.....	39
A. Pemantauan dan Evaluasi atas Efektivitas Proses Tata Kelola	40
B. Pemantauan dan Evaluasi atas Efektivitas Manajemen Risiko	41
C. Pemantauan dan Evaluasi atas Pengendalian Internal	43
Daftar Pustaka	47

Daftar Gambar dan Tabel

GAMBAR

Gambar 2.1	Sistem Pengendalian Intern Pemerintah	9
Gambar 2.2	Perbandingan COSO 1992 dan COSO 2013	10
Gambar 2.3	Hubungan Pengendalian Risiko	18
Gambar 2.4	Siklus Penyelenggaraan SPIP	25
Gambar 3.1	<i>Internal Auditing= Assurance, Insight, & Objectivity</i>	36
Gambar 3.2	<i>Assurance= Governance, Risk, & Control</i>	37
Gambar 3.3	<i>Insight= catalyst, Analyses, & Assessments</i>	37
Gambar 3.4	<i>Objectivity= Integrity, Accountability, & Independence</i>	38
Gambar 4.1	<i>IPPF Practice Guide: Assessing Organizational Governance in The Public Sector</i>	40

TABEL

Tabel 2.1	Prinsip Pengendalian Intern COSO 2013	11
Tabel 2.2	Contoh <i>Hard Control</i> dan <i>Soft Control</i>	14

Daftar Gambar dan Tabel

Bab I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Modul ini disusun untuk memenuhi materi pembelajaran pada Diklat Fungsional Auditor Tingkat Ahli di lingkungan instansi pemerintah.

B. KOMPETENSI DASAR

Setelah mempelajari modul Audit Tingkat Dasar, peserta diklat diharapkan mampu mengidentifikasi titik-titik kritis pada pelaksanaan tata kelola organisasi manajemen risiko, dan pengendalian intern.

C. INDIKATOR KEBERHASILAN

Setelah mengikuti diklat ini, peserta diklat diharapkan mampu:

1. menjelaskan mengenai tata kelola organisasi yang baik (*good governance*);
2. menjelaskan mengenai manajemen risiko;
3. menjelaskan mengenai pengendalian internal;
4. menjelaskan mengenai hubungan antara tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal;
5. menjelaskan mengenai prinsip-prinsip pemantauan dan evaluasi atas efektivitas proses tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan pengendalian internal.

D. SISTEMATIKA MODUL

Bab I : Pendahuluan

Bab ini berisi latar belakang disusunnya modul, tujuan pembelajaran, indikator keberhasilan, dan sistematika modul.

Bab II : Pengendalian Internal

Bab ini menguraikan definisi dan tujuan pengendalian internal, perkembangan terkini pengendalian internal, komponen pengendalian internal, jenis-jenis pengendalian internal, serta keterbatasan pengendalian internal.

Bab III : Audit Internal dan *Governance Risk Control*

Bab ini menguraikan mengenai peran audit intern dalam tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal. Juga dibahas mengenai nilai tambah audit intern bagi organisasi.

Bab IV : Pemantauan dan Evaluasi

Bab ini membahas mengenai pemantauan dan evaluasi atas efektivitas proses tata kelola, pemantauan dan evaluasi atas efektivitas manajemen risiko, pemantauan dan evaluasi atas efektivitas pengendalian internal.

E. METODE PEMBELAJARAN

Metode yang digunakan untuk mencapai tujuan pembelajaran menggunakan pendekatan andragogi. Pendekatan ini disebut pendekatan pembelajaran orang dewasa mengingat peserta didik adalah orang yang telah memiliki pengalaman dan pengetahuan sebelumnya (*prior knowledge*) terkait dengan beberapa bagian dari materi diklat.

Oleh karena itu, metode pembelajaran ini menggunakan kombinasi proses belajar mengajar dengan cara: ceramah, tanya jawab dan diskusi, serta latihan.

1. Ceramah

Widya Iswara/instruktur membantu peserta dalam memahami materi dengan ceramah dan dalam proses ini peserta diberi kesempatan untuk mengajukan tanya jawab atau memberikan pendapat dalam sesi curah pendapat. Selain itu, agar proses pendalaman materi dapat berlangsung dengan lebih baik, dilakukan pula diskusi dan latihan secara berkelompok sehingga peserta didik benar-benar dapat secara aktif terlibat dalam proses belajar mengajar.

2. Diskusi dan Tanya Jawab

Widya Iswara dan peserta bertanya jawab untuk mendalami permasalahan/kondisi yang terkait dengan tata kelola, pengelolaan risiko dan pengendalian internal.

3. Latihan

Peserta berlatih menyelesaikan soal-soal yang terkait dengan permasalahan tata kelola, pengelolaan risiko dan pengendalian internal.

Bab II

PENGENDALIAN INTERNAL

Indikator Keberhasilan

Setelah mempelajari bab ini, peserta diktat diharapkan mampu menjelaskan mengenai pengendalian intern organisasi.

Setiap organisasi memiliki tujuan yang harus dicapai serta risiko-risiko yang menghalangi pencapaian tujuan organisasi. Bab ini akan mendiskusikan mengenai berbagai komponen dari sistem pengendalian intern untuk memitigasi dan mengelola risiko-risiko yang ada.

Banyaknya permasalahan yang terjadi dalam penyelenggaraan pemerintahan menjadi isu penting yang harus segera diselesaikan. Untuk itu, dituntut adanya sebuah pengelolaan keuangan negara yang transparan, akuntabel, dan terukur. Untuk mewujudkannya diperlukan suatu sistem pengendalian intern yang dapat memberikan keyakinan yang memadai atas tercapainya tujuan organisasi secara efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

A. DEFINISI DAN TUJUAN PENGENDALIAN INTERN

Perkembangan sistem pengendalian intern sektor publik dipengaruhi oleh perkembangan di sektor korporasi. Beberapa kerangka terkait pengendalian intern dikembangkan oleh COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), CoCo (*Guidance on Control - the Canadian Institute of Chartered Accountants*), Turnbull (*Internal Control: Revised Guide for Directors on the Combined Code*) serta Cobit (*IT Governance Institute, USA*). Dalam modul ini, kerangka yang digunakan adalah yang diterbitkan COSO.

Pada September 1992, COSO menyampaikan laporan berjudul *Internal Control - Integrated Framework*. COSO adalah suatu komisi yang beranggotakan wakil-wakil dari *Financial Executives Institute*, AICPA, *American Accounting Associations*, *The Institute of Internal Auditors*, dan *Institute of Management Accountants* yang bertujuan merumuskan pengendalian intern secara lebih mendalam.

Dengan mengacu pada sistem pengendalian intern yang dikembangkan COSO tersebut, untuk sektor publik, General Accounting Office (GAO) pada tahun 1999 mendefinisikan pengendalian internal sebagai berikut:

"Internal Control: a process, affected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the improvement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operation,*
- *Reliability of financial reporting,*
- *Compliance with applicable laws and regulations"*

Terjemahan:

Pengendalian Intern merupakan suatu proses, yang dipengaruhi oleh dewan komisaris suatu entitas, manajemen, dan personil lainnya, dirancang untuk menyediakan keyakinan yang memadai berkaitan dengan pencapaian tujuan dalam berbagai kategori:

- Efektivitas dan efisiensi kegiatan;
- Keandalan pelaporan keuangan;
- Ketaatan pada peraturan dan ketentuan yang berlaku.

Pada tahun 2001, *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), yaitu suatu Komite Internasional di bidang pengembangan pengendalian internal sektor publik yang beranggotakan Bolivia, Perancis, Hongaria, Lithuania, Belanda, Rumania, United Kingdom, United States of America, dan Belgia (sebagai Ketua Komite), serta negara-negara berkembang, membuat *exposure draft* yang berjudul *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, yakni penerapan konsep pengendalian intern untuk sektor publik. Menurut INTOSAI *Internal Control Standards Committee*, dalam *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Budapest 2004, sistem pengendalian intern didefinisikan sebagai:

An integral process that effected by an entity's management and personnel and is designed to address risk and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity's mission, the following general objectives are being achieved:

1. *Executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations;*
2. *Fulfilling accountability obligations;*
3. *Complying applicable laws and regulations; and*
4. *Safeguarding resources against loss, misuse and damage."*

Selanjutnya, *Institute of Internal Auditors* (IIA) mendefinisikan pengendalian internal sebagai:

Any action taken by management, the board, and other parties to enhance risk management and increase the likelihood that established objectives and goals will be

achieved. Management plans, organizes, and directs the performance of sufficient actions to provide reasonable assurance that objectives and goals will be achieved.

Pengendalian intern dibangun untuk mencapai tujuan organisasi melalui pemanfaatan seluruh sumber daya secara ekonomis, efisien, efektif dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pada prinsipnya fungsi pengendalian intern bertujuan untuk mengidentifikasi terjadinya deviasi atau penyimpangan atas pelaksanaan kegiatan dibandingkan dengan rencana yang telah ditetapkan, sehingga dapat dilakukan tindakan koreksi oleh pihak manajemen. Pengendalian intern dapat mencakup pengendalian yang bersifat preventif yaitu berupa perancangan suatu sistem pengendalian, ataupun detektif untuk mengatasi penyimpangan yang sudah terjadi.

Dari pengertian pengendalian intern yang diberikan oleh COSO, dapat disimpulkan bahwa dengan adanya pengendalian intern diharapkan:

1. Suatu organisasi sebagai suatu entitas dapat mencapai tujuan organisasi dengan efektif dan efisien.
2. Laporan keuangan dapat diandalkan.
3. Organisasi taat terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Di lain pihak, *Institute of Internal Auditor* (IIA), merinci tujuan dan sasaran pengendalian, yaitu untuk memperoleh jaminan yang memadai bahwa:

1. Informasi keuangan dan operasional layak dipercaya.
2. Seluruh transaksi atau kegiatan, dilaksanakan berdasarkan ketaatan terhadap kebijakan, rencana, prosedur, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Terselenggaranya pengamanan aset dengan baik.
4. Penggunaan sumber daya dilakukan secara ekonomis.
5. Kegiatan operasional telah ditangani sesuai rencana dan hasilnya telah sesuai dengan tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan.

Terkait sektor pemerintahan di Indonesia, pendekatan terkini dari sistem pengendalian internal adalah Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) yang didasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008. Pengertian Sistem Pengendalian Intern menurut PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang SPIP adalah:

"Proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan."

Tujuan SPIP adalah memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui:

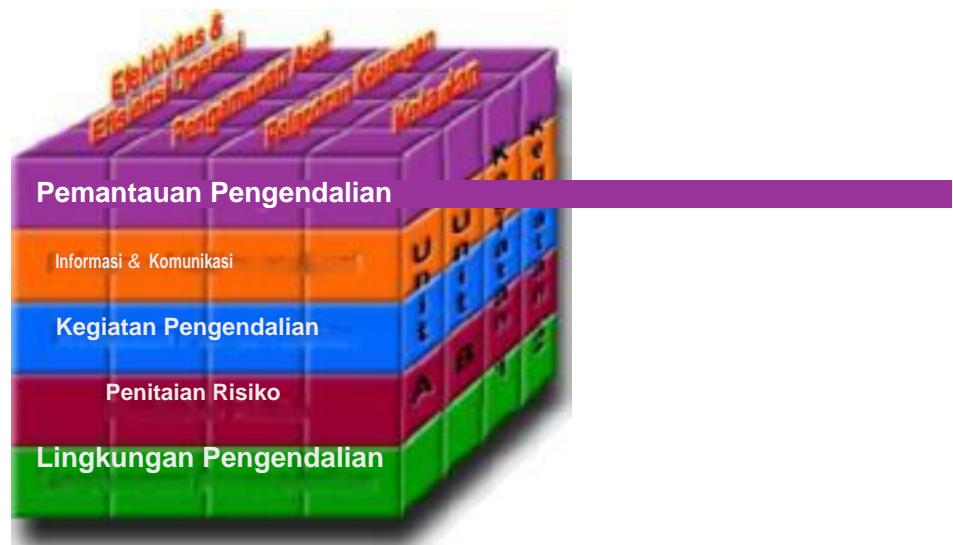
1. Kegiatan yang efektif dan efisien;
2. Laporan keuangan yang dapat diandalkan;
3. Pengamanan aset negara; serta
4. Ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Keempat tujuan tersebut di atas tidak perlu dicapai secara khusus atau terpisah-pisah. Dengan kata lain, instansi pemerintah tidak harus merancang secara khusus pengendalian untuk mencapai satu tujuan. Suatu kebijakan atau prosedur dapat saja dikembangkan untuk dapat mencapai lebih dari satu tujuan pengendalian.

Menurut SPIP, terdapat lima unsur yang menjadi substansi dari sistem pengendalian, yakni: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, serta pemantauan. Kelima unsur sistem pengendalian internal merupakan komponen yang terjalin erat satu dengan yang lainnya dengan komponen lingkungan pengendalian sebagai fondasinya. Unsur lingkungan pengendalian memiliki dampak yang sangat kuat terhadap struktur kegiatan, penetapan tujuan, dan penilaian risiko. Lingkungan pengendalian juga mempengaruhi kegiatan pengendalian, sistem informasi dan komunikasi, dan pemantauan pengendalian intern.

Gambar kubus di bawah ini menjelaskan bahwa semua unsur pengendalian disusun dengan urutan kronologis yang bertujuan (kubus paling atas) untuk memperoleh kegiatan operasi yang efisien dan efektif, pengamanan aset, pelaporan keuangan yang dapat diandalkan, dan ketaatan kepada peraturan dan ketentuan yang berlaku. Sedangkan sisi kanan kubus menjelaskan bahwa implementasi kelima unsur pengendalian tersebut dapat diterapkan untuk aktivitas unit atau kegiatan tertentu. Hubungan kelima unsur dapat digambarkan sebagai berikut.

Gambar 2.1 Sistem Pengendalian Intern Pemerintah



Penjelasan yang lebih rinci dari masing-masing unsur SPIP disampaikan pada subbab selanjutnya.

B. PERKEMBANGAN TERKINI PENGENDALIAN INTERNAL

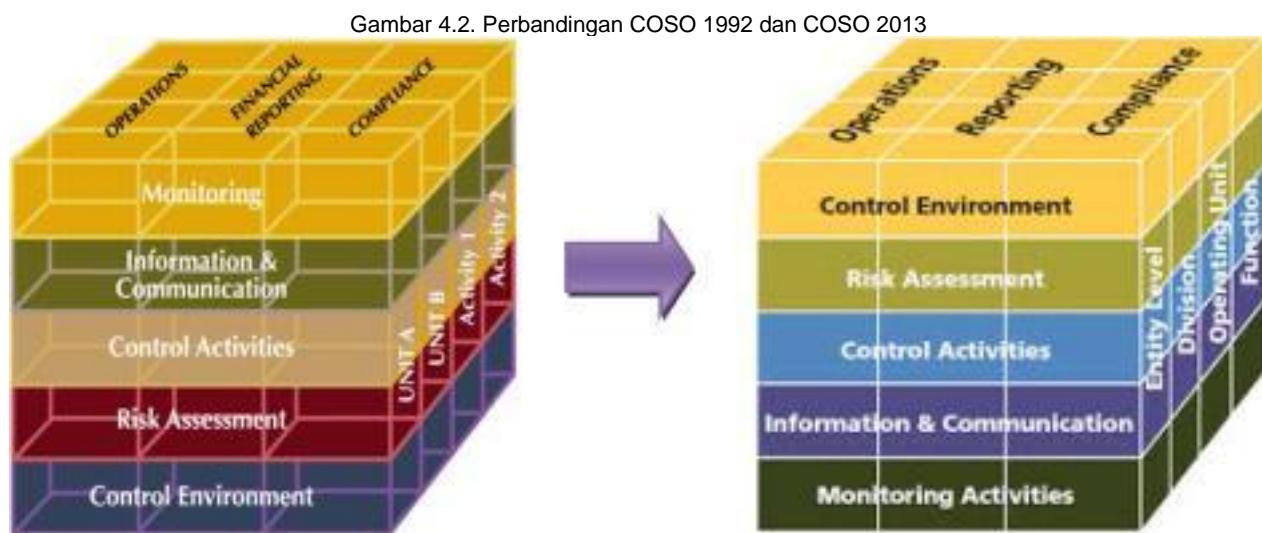
Pada tanggal 14 Mei 2013, COSO memublikasikan Kerangka Pengendalian Internal Terintegrasi yang telah diperbarui (*COSO Internal Control Integrated Framework 2013*, dikenal dengan COSO 2013). Tetap menggunakan pendekatan prinsipil, kerangka terbaru ini menyediakan tuntunan yang lebih terperinci dalam mengilustrasikan dan menjelaskan konsep-konsep yang ada, dengan tujuan untuk membantu organisasi beradaptasi dengan lingkungan bisnis yang semakin kompleks dan terus berubah dengan cepat.

Latar belakang dilakukannya *update Original Framework COSO's Internal Control-Integrated Framework (1992 Edition)* yang sudah baik dan diadopsi di seluruh dunia adalah:

1. Lingkungan bisnis dan operasional berubah sangat cepat, menjadi semakin kompleks, *technology driven*, dan global.
2. Ekspektasi yang besar terhadap *governance*.
3. *Stakeholders* lebih terlibat, menginginkan transparansi dan akuntabilitas.
4. Meningkatnya ekspektasi akan penilaian risiko di semua tingkat organisasi (keuangan, operasi, regulasi, IT).

5. Kompleksitas dalam undang-undang, peraturan, dan standar telah meningkat secara signifikan.
6. Telah terjadi kerusakan dalam skala besar terhadap tata kelola dan pengendalian internal dalam 20 tahun terakhir.
7. Adanya ekspektasi yang besar terkait pencegahan dan deteksi *fraud* di setiap tingkatan.
8. Permintaan akan pelaporan internal dan eksternal yang *update* dan bermutu.

Berikut ini perbandingan antara COSO 1992 dan COSO 2013.



Beberapa hal baru yang diakomodir dalam COSO 2013 adalah:

1. Perluasan ruang lingkup dari tujuan pelaporan, bukan hanya pelaporan informasi keuangan.
2. Mempertimbangkan perubahan dalam lingkungan bisnis dan operasional.
3. Formalisasi konsep dasar dalam COSO 1992 menjadi 17 prinsip.
4. Adanya titik fokus (*points of focus*) yang menyoroti karakteristik penting dari masing-masing prinsip.
5. Tambahan pendekatan dan contoh-contoh yang relevan dari tujuan operasi, *compliance*, dan *nonfinancial reporting*.

6. Pertimbangan eksplisit penyedia layanan *outsourcing* dan pihak ketiga lainnya yang mempengaruhi pengendalian internal.
7. Pertimbangan yang eksplisit tentang potensi/raac/ dalam penilaian risiko.
8. Pentingnya peran *judgement* dalam desain, implementasi, dan dalam meng-assess efektivitas pengendalian internal.
9. Prinsip spesifik terkait dengan teknologi informasi.

Ada 17 prinsip dari komponen-komponen pengendalian internal dalam COSO 2013.

Tabel 2.1 Prinsip Pengendalian Intern COSO 2013

Lingkungan Pengendalian	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika 2. Melakukan pengawasan yang bertanggung jawab 3. Menetapkan struktur, wewenang dan tanggung jawab 4. Menunjukkan komitmen terhadap kompetensi 5. Menegakkan akuntabilitas
Penilaian Risiko	<ol style="list-style-type: none"> 6. Menentukan tujuan yang sesuai 7. Identifikasi dan analisis risiko 8. Penilaian risiko <i>atas fraud</i> 9. Identifikasi dan analisis perubahan yang signifikan
Kegiatan Pengendalian	<ol style="list-style-type: none"> 10. Pemilihan dan pengembangan kegiatan pengendalian 11. Pemilihan dan pengembangan pengendalian terhadap teknologi 12. Implementasi melalui kebijakan dan prosedur
Informasi dan Komunikasi	<ol style="list-style-type: none"> 13. Menggunakan informasi yang relevan 14. Komunikasi secara internal 15. Komunikasi secara eksternal
Pemantauan	<ol style="list-style-type: none"> 16. Melakukan evaluasi berkelanjutan dan/atau terpisah 17. Mengevaluasi dan mengomunikasikan "deficiencies" (kelemahan)

Sumber: COSO *Internal Control - Integrated Framework 2013*, diolah.

C. KOMPONEN PENGENDALIAN INTERNAL

COSO memberikan suatu kerangka kerja pengendalian intern secara umum, yang didesain untuk memuaskan kebutuhan semua kelompok yang berhubungan dengan sistem pengendalian intern, yaitu manajemen entitas, auditor ekstern dan intern, manajemen keuangan, akuntan manajemen, dan pemegang otoritas (pasar modal). Tujuan sistem pengendalian intern menjadi luas, mencakup tidak hanya untuk menjamin keandalan pelaporan keuangan, tetapi juga untuk efektivitas dan efisiensi operasi, serta kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

COSO merumuskan 5 komponen utama pengendalian internal yang saling berkaitan, yaitu:

1. Lingkungan pengendalian (*control environment*)
2. Penilaian risiko (*risk assessment*)
3. Aktivitas pengendalian (*control activities*)
4. Informasi dan komunikasi (*information and communication*)
5. Pemantauan (*monitoring*)

Menurut COSO, komponen-komponen tersebut bersumber dari cara manajemen (pimpinan) menyelenggarakan tugasnya dan oleh karena itu komponen ini menyatu (*built in*) dan terjalin (*permeated*) dalam proses bisnis.

Konsep COSO tersebut diadopsi oleh PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dengan penjelasan masing-masing komponen utama unsur pengendalian intern adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian

PP Nomor 60 Tahun 2008 mewajibkan pimpinan instansi pemerintah untuk menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian intern dalam lingkungan kerjanya. Hal ini merupakan komponen yang sangat penting dan menjadi unsur dasar di dalam SPIP. Kemampuan pimpinan untuk menciptakan dan memelihara lingkungan kerja yang kondusif akan menjadi motivasi kuat bagi para pegawai untuk memberikan yang terbaik dalam pelaksanaan pekerjaan. Sebaliknya, pimpinan yang tidak/ kurang kompeten dalam menciptakan

lingkungan yang positif akan berpotensi mempengaruhi pegawai untuk melakukan hal-hal negatif yang dapat merugikan instansi.

Untuk menciptakan lingkungan pengendalian seperti dimaksud PP tersebut, pimpinan instansi dapat menerapkannya melalui sub unsur-sub unsur lingkungan pengendalian sebagai berikut:

- a. Penegakan integritas dan nilai etika;
- b. Komitmen terhadap kompetensi;
- c. Kepemimpinan yang kondusif;
- d. Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- e. Pendeklegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- f. Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- g. Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif; dan
- h. Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait.

Poin a. sampai dengan h. di atas merupakan delapan sub unsur lingkungan pengendalian. Di dalam setiap sub unsur terdapat dua jenis pengendalian, yaitu *hard control* dan *soft control*. *Hard control* adalah tipe pengendalian internal yang telah lazim ditemui dan dinilai oleh auditor.

Hard control biasanya bersifat formal, objektif, dan dapat dikuantifikasi. Karena itu, pengendalian tipe ini mudah untuk dibuktikan keberadaannya. Sementara itu *soft control* didefinisikan sebagai pengendalian yang didasarkan pada faktor-faktor yang *intangible* seperti kejujuran dan etika. Pengendalian-pengendalian ini bersifat informal, cenderung subjektif, dan tidak dapat dikuantifikasi. Pengendalian tipe ini lebih sulit dibuktikan keberadaannya dengan prosedur audit yang biasa dilakukan.

Contoh-contoh dari *hard control* dan *soft control* di 8 sub unsur lingkungan pengendalian antara lain sebagai berikut.

Tabel 2.2 Contoh *Hard Control* dan *Soft Control*

Sub unsur	<i>Hard Controls</i>	<i>Soft Controls</i>
Integritas dan Nilai Etika	Dokumen kode etik	Para pegawai berperilaku sesuai dengan etika dan integritas yang tinggi
Komitmen terhadap Kompetensi	Anggaran pengembangan kompetensi pegawai di dalam DIPA/DPA	Pegawai memiliki <i>skill</i> dan pengalaman yang dibutuhkan
Kepemimpinan yang Kondusif	<i>Standard Operating Procedures</i> (SOP) penyusunan surat keputusan pimpinan	Pimpinan mempertimbangkan risiko dalam mengambil keputusan
Struktur Organisasi	Bagan struktur organisasi	Struktur organisasi yang mampu mempermudah identifikasi risiko
Pendelegasian Wewenang dan Tanggung Jawab yang Tepat	Uraian tugas pokok dan fungsi masing-masing pegawai	Tanggungjawab dan akuntabilitas dikomunikasikan dan dimengerti dengan jelas
Kebijakan Sumber Daya Manusia (SDM)	Perekrutan pegawai dengan kualifikasi tertentu	Perekrutan pegawai yang bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme
Peran Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang Efektif	Audit oleh Inspektorat	Inspektorat yang berfungsi baik yang mampu mencegah penyimpangan

2. Penilaian Risiko

Tahap penilaian risiko (*risk assessment*) merupakan tahap awal dalam pembangunan infrastruktur pengendalian. Melalui penilaian risiko dapat diketahui risiko yang dihadapi unit kerja, untuk kemudian ditetapkan kebijakan respon terhadap risiko (*mitigate, avoid, transfer, share*), serta kegiatan pengendalian yang diperlukan. Risiko diidentifikasi pada konteks terkait tujuan entitas maupun aktivitas. Agar risiko tersebut dapat diidentifikasi dengan baik, maka perlu terlebih dahulu dipahami proses bisnis/kegiatan organisasi.

Penilaian risiko dapat dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

a. Penetapan Tujuan Instansi

Identifikasi risiko dimulai dengan penetapan konteks/ tujuan organisasi yang jelas dan konsisten, Penetapan konteks dilakukan dengan menjabarkan latar belakang, ruang

lingkup, tujuan, dan hubungan organisasi dengan lingkungan eksternal dan internal. Oleh karena itu, sebelum melakukan penilaian risiko, organisasi perlu melakukan analisis lingkungan internal dan eksternal yang dapat menimbulkan risiko dan mempengaruhi pencapaian tujuan organisasi.

b. Penetapan Tujuan Kegiatan

Penetapan konteks/tujuan secara jelas dan konsisten juga diakukan di tingkat kegiatan/aktivitas.

c. Identifikasi Risiko

Sebelum identifikasi risiko, kriteria evaluasi dan struktur analisis risiko perlu ditetapkan dalam rangka menentukan strategi aktivitas yang konsisten dan strategi manajemen terintegrasi dengan rencana penilaian risiko. Strategi aktivitas diperlukan untuk menentukan kriteria evaluasi mana yang akan dianalisis sesuai dengan struktur analisis.

Identifikasi risiko adalah proses menetapkan apa, di mana, kapan, mengapa, dan bagaimana sesuatu dapat terjadi, sehingga dapat berdampak negatif terhadap pencapaian tujuan. Proses ini meliputi identifikasi risiko yang mungkin terjadi pada level entitas maupun aktivitas. Salah satu aspek penting dalam identifikasi risiko adalah memperoleh data risiko sebanyak-banyaknya.

d. Analisis Risiko

Semua risiko yang telah diidentifikasi harus dianalisis untuk mengestimasi kemungkinan munculnya (probabilitas) dan besaran dampak risiko terhadap pencapaian tujuan entitas maupun aktivitas.

Hasil penilaian risiko ini kemudian digunakan sebagai dasar dalam membangun infrastruktur dan melakukan aktivitas pengendalian.

3. Kegiatan Pengendalian

Unsur sistem pengendalian intern yang ketiga adalah kegiatan pengendalian. Kegiatan pengendalian intern adalah kebijakan dan prosedur yang dapat membantu memastikan dilaksanakannya arahan pimpinan organisasi untuk mengurangi risiko yang telah diidentifikasi selama proses penilaian risiko.

Kebijakan dibuat untuk mengarahkan apa yang seharusnya dikerjakan dan berfungsi sebagai dasar bagi penyusunan prosedur. Prosedur adalah rangkaian urut-urutan tindakan yang dilakukan oleh satu atau beberapa orang dalam melaksanakan kegiatan tertentu. Kebijakan dan prosedur tertulis harus ditetapkan oleh manajemen, sebagai dasar pelaksanaan kegiatan pengendalian.

Pengertian yang lebih luas dari kegiatan pengendalian mencakup bukan hanya kebijakan dan prosedur tetapi juga teknik dan mekanismenya. Teknik merupakan penjelasan yang lebih rinci dari prosedur sedangkan mekanisme menjelaskan siapa dan bagaimana menjalankan teknik tersebut.

Kegiatan pengendalian yang diterapkan dalam suatu organisasi dapat berbeda dengan yang diterapkan pada organisasi lain. Perbedaan penerapan ini antara lain disebabkan oleh perbedaan:

- a. visi, misi, dan tujuan;
- b. lingkungan dan cara beroperasi;
- c. tingkat kerumitan organisasi;
- d. sejarah atau latar belakang serta budaya; dan
- e. risiko yang dihadapi.

Merujuk ke PP No.60, pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, serta sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan. Dalam pelaksanaannya, unsur kegiatan pengendalian memiliki beberapa sub unsur, sebagai berikut:

- a. reviu atas kinerja instansi pemerintah yang bersangkutan;
- b. pembinaan sumber daya manusia;
- c. pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- d. pengendalian fisik atas aset;
- e. penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;

- f. pemisahan fungsi;
- g. otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- h. pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- i. pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- j. akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- k. dokumentasi yang baik atas sistem pengendalian intern serta transaksi dan kejadian penting.

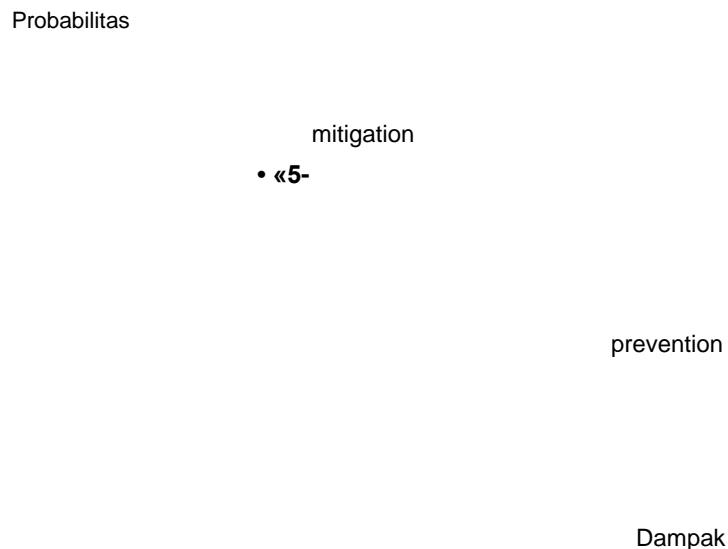
Dalam mengembangkan kegiatan pengendalian, instansi pemerintah harus mencapai keseimbangan yang tepat antara kegiatan pengendalian yang bersifat detektif dan preventif. Kegiatan pengendalian yang didominasi oleh pengendalian preventif, seperti prosedur otorisasi yang berbelit-belit, akan mengganggu kelancaran kegiatan layanan publik.

Berdasarkan tujuan instansi pemerintah, kegiatan pengendalian berkaitan dengan operasi, laporan keuangan, ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan, serta pengamanan aset negara. Meskipun kegiatan pengendalian berkaitan dengan salah satu tujuan pengendalian tersebut, namun dalam praktiknya saling berhubungan, tergantung dari lingkungannya. Kegiatan pengendalian tertentu dapat membantu pencapaian lebih dari satu tujuan instansi pemerintah tersebut. Jadi pengendalian untuk operasi juga dapat membantu menjamin keandalan laporan keuangan. Pengawasan laporan keuangan dapat memengaruhi ketaatan dan meningkatkan pengamanan aset negara.

Kegiatan pengendalian terjadi di semua tingkat organisasi, kegiatan, unit dan fungsi instansi pemerintah. Kegiatan pengendalian merupakan suatu bagian yang tidak terpisahkan dari perencanaan, penerapan, serta reviu kinerja dari instansi pemerintah.

Penetapan kegiatan pengendalian harus didasarkan pada hasil penilaian risiko dan mempertimbangkan kecukupan kegiatan pengendalian. Berdasarkan pertimbangan tersebut, kegiatan untuk mengendalikan risiko dikategorikan ke dalam dua hal yaitu *prevention* (pencegahan) dan *mitigation* (mitigasi). Perbedaan pengendalian tersebut digambarkan sebagai berikut.

Gambar2.3. Hubungan Pengendalian Risiko



Berdasarkan gambar di atas, *prevention* digambarkan sebagai kegiatan pengendalian untuk mengurangi probabilitas, sedang mitigasi digambarkan sebagai kegiatan pengendalian yang dimaksudkan untuk mengurangi dampak dari suatu kerugian yang mungkin terjadi.

Bagaimana bentuk kedua kegiatan pengendalian ini dicontohkan dalam kegiatan pengendalian kebakaran. Kegiatan *prevention* diibaratkan sebagai kegiatan terhadap pembatasan penggunaan bahan-bahan yang mudah terbakar dan pelarangan kegiatan yang membahayakan seperti merokok. Sedangkan kegiatan mitigasi diibaratkan sebagai kegiatan menyiapkan alat pemadam kebakaran, sehingga apabila terjadi kebakaran dapat digunakan untuk mengurangi dampaknya.

Untuk mengelola risiko yang berkaitan dengan pencapaian tujuan masing-masing kegiatan, pimpinan instansi pemerintah harus selalu memerhatikan kedua aspek pengendalian di atas. Dengan demikian, setiap kali melakukan penilaian risiko selalu diiringi dengan kegiatan pengendalian untuk mengurangi probabilitas dan dampaknya.

Selain hal di atas, berkaitan dengan perkembangan penggunaan teknologi informasi, analisis dan evaluasi kecukupan kegiatan pengendalian juga mencakup pengendalian terhadap sistem informasi terkomputerisasi yaitu, meliputi pengendalian umum dan pengendalian aplikasi.

Agar kegiatan pengendalian menjadi efektif, maka harus memenuhi kriteria:

- a. pengendalian yang tepat pada tempat yang tepat dan terhadap risiko terkait;
- b. sesuai dengan rencana organisasi yang ditetapkan;
- c. memerhatikan biaya dan manfaatnya;
- d. bersifat komprehensif, logis, dan berhubungan langsung dengan tujuan pengendalian.

4. Informasi dan Komunikasi

Unsur pengendalian intern keempat adalah informasi dan komunikasi. Sub unsur dari unsur informasi dan komunikasi adalah:

- a. Sarana komunikasi
- b. Manajemen sistem informasi

Instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan baik informasi keuangan maupun non keuangan, yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal serta internal. Informasi tersebut harus direkam dan dikomunikasikan kepada pimpinan instansi pemerintah dan di seluruh instansi lainnya yang memerlukannya dalam bentuk serta dalam kerangka waktu, yang memungkinkan yang bersangkutan melaksanakan pengendalian intern dan tanggung jawab operasional.

Informasi adalah data yang telah diolah yang dapat digunakan untuk pengambilan keputusan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Instansi pemerintah harus memiliki informasi yang relevan dan dapat diandalkan, baik informasi keuangan maupun non keuangan yang berhubungan dengan peristiwa-peristiwa eksternal serta internal. Informasi yang relevan dan dapat diandalkan tersebut harus diidentifikasi, diperoleh, dan didistribusikan kepada pimpinan semua tingkatan dan pihak yang berhak; dengan rincian yang memadai, bentuk, dan waktu yang tepat sehingga memungkinkan mereka dapat melaksanakan tugas dan tanggung jawab pengendalian intern dan operasional secara efisien dan efektif.

Informasi dari sumber internal dan eksternal didapat dan disampaikan kepada pimpinan instansi pemerintah sebagai bagian dari pelaporan instansi sehubungan dengan pencapaian kinerja operasi dalam mencapai tujuan instansi yang telah ditetapkan.

Informasi yang perlu diidentifikasi, diperoleh, dan dilaporkan adalah informasi internal yang penting dalam mencapai tujuan instansi pemerintah, termasuk informasi yang berkaitan dengan faktor-faktor keberhasilan yang kritis dan informasi eksternal yang relevan, yang dapat memengaruhi tercapainya misi, maksud, dan tujuan instansi pemerintah, terutama yang berkaitan dengan perkembangan peraturan perundang-undangan serta perubahan politik dan ekonomis. Agar informasi yang diidentifikasi dan dilaporkan adalah informasi yang berkualitas, maka informasi tersebut harus memenuhi syarat berikut.

- a. **Sesuai kebutuhan**, yaitu informasi yang diperlukan telah tersedia.
- b. **Tepat waktu**, yaitu informasi tersedia ketika diperlukan.
- c. **Mutakhir**, yaitu informasi yang terkini telah tersedia.
- d. **Akurat**, yaitu informasi yang diperoleh adalah benar.
- e. **Dapat diakses**, yaitu informasi dapat diperoleh dengan mudah oleh pihak-pihak yang terkait.

Komunikasi adalah proses penyampaian pesan atau informasi dengan menggunakan simbol atau lambang tertentu baik secara langsung maupun tidak langsung untuk mendapatkan umpan balik. Proses komunikasi merupakan tahap-tahap antara komunikator dengan komunikan yang menghasilkan pentransferan dan pemahaman makna. Menurut Stephen P. Robbins, proses komunikasi meliputi 7 (tujuh) bagian, yakni:

- sumber komunikasi (komunikator),
- pengodean,
- pesan,
- saluran,
- pendekodean,
- penerima (komunikan),
- umpan balik.

Efektivitas dari komunikasi terlihat dari umpan balik yang ditunjukkan oleh pihak yang menerima pesan. Umpan balik itu akan menunjukkan apakah telah terjadi kesamaan pemahaman atas makna pesan yang disampaikan.

Komunikasi terdiri dari komunikasi internal dan eksternal. Komunikasi internal dan eksternal yang efektif harus terjadi baik secara vertikal maupun horizontal melalui komunikasi dua arah serta lintas unit/instansi.

Pimpinan instansi pemerintah harus memastikan terjalannya komunikasi internal dan eksternal yang efektif terutama yang memberikan dampak signifikan terhadap program, proyek, operasi, dan kegiatan lainnya termasuk penganggaran dan pendanaannya. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif, pimpinan instansi pemerintah harus menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk sarana komunikasi dalam mengomunikasikan informasi penting kepada pimpinan, pegawai, dan pihak lainnya, serta mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus untuk meningkatkan kegunaan dan keandalan informasi.

Dukungan/ komitmen pimpinan instansi pemerintah terhadap pengembangan teknologi informasi ditunjukkan dengan menyediakan sumber daya manusia dan pendanaan yang memadai terhadap upaya pengembangan tersebut.

5. Pemantauan Pengendalian Intern

Pemantauan merupakan unsur pengendalian intern yang kelima atau terakhir. Pemantauan sistem pengendalian intern dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya. Pemantauan berkelanjutan diselenggarakan melalui kegiatan pengelolaan rutin, supervisi, pembandingan, rekonsiliasi, dan tindakan lain yang terkait dalam pelaksanaan tugas.

Evaluasi terpisah diselenggarakan melalui penilaian sendiri, reviu, dan pengujian efektivitas sistem pengendalian intern yang dapat dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah atau pihak eksternal pemerintah dengan menggunakan daftar uji.

Tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya harus segera diselesaikan dan dilaksanakan sesuai dengan mekanisme penyelesaian rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya yang ditetapkan.

a. Pemantauan Berkelanjutan (*On-Going Monitoring*)

Pemantauan atas pengendalian intern yang sedang berjalan menyatu dalam kegiatan rutin dan berulang. Pemantauan ini mencakup setiap komponen sistem pengendalian internal dan kegiatan untuk mencegah terjadinya kondisi yang tidak lazim, tidak etis, tidak ekonomis, tidak efisien, dan tidak efektif dalam pelaksanaan kegiatan. Kegiatan *monitoring* dalam suatu organisasi merupakan tanggung jawab seluruh jenjang organisasi namun dengan fokus yang berbeda-beda, yaitu:

- 1) Bagi pegawai, fokus pemantauan adalah untuk mengetahui bahwa pekerjaan dilaksanakan sebagaimana mestinya. Setiap pegawai hendaknya melakukan pengecekan terhadap pekerjaan sebelum disampaikan kepada atasannya. Penyimpangan pada tingkat ini segera dapat dideteksi.
- 2) Di tingkat penyelia, pemantauan dilakukan atas seluruh kegiatan di bawah kendalinya guna memastikan bahwa seluruh pegawai yang ada di bawah kendalinya telah melaksanakan tanggung jawabnya masing-masing.
- 3) Pada tingkat manajer, pemantauan dilakukan untuk menilai apakah sistem pengendalian intern telah berfungsi pada masing-masing unit dalam organisasi dan sejauh mana para penyelia telah melakukan pemantauan pada bagian yang menjadi tanggung jawabnya.
- 4) Pada tingkat pimpinan eksekutif, fokus pemantauan adalah pada organisasi dalam lingkup yang menyeluruh, yaitu pemantauan apakah tujuan organisasi telah tercapai. Pimpinan juga melakukan pemantauan atas keberadaan tantangan dan peluang, baik dari sisi internal maupun eksternal yang mungkin membutuhkan perubahan dalam perencanaan organisasi.

Dalam melakukan pemantauan pengendalian intern, hal-hal yang menjadi titik perhatian adalah berikut.

- 1) Pimpinan memiliki strategi untuk memastikan bahwa *monitoring* yang sedang berjalan efektif dan melaksanakan evaluasi terpisah apabila terjadi keadaan kritis.
- 2) Dalam kegiatan rutin, terdapat informasi yang menggambarkan pengendalian internal berfungsi dengan baik.

- 3) Komunikasi dengan pihak luar dikonfirmasikan dengan data intern yang dimiliki organisasi.
- 4) Struktur organisasi yang sesuai kebutuhan dan adanya supervisi untuk mengawasi fungsi pengendalian internal.
- 5) Terdapat pembandingan data yang dicatat dengan fisiknya secara periodik.
- 6) Terdapat respon yang segera terhadap rekomendasi auditor ekstern dan intern sebagai alat untuk memperkuat pengendalian internal.
- 7) Pertemuan rutin pimpinan dengan staf dan pelaksanaan pelatihan digunakan untuk memperoleh umpan balik untuk mengetahui apakah pengendalian telah berjalan efektif.
- 8) Terdapat pemantauan secara teratur kepada seluruh karyawan untuk mengetahui tingkat pemahaman dan kepatuhan terhadap aturan perilaku yang berlaku.
- 9) Terdapat efektivitas kegiatan audit internal.

b. Evaluasi yang Terpisah (*Separate Evaluations*)

Evaluasi terpisah adalah penilaian secara periodik atas kinerja organisasi dibandingkan dengan standar pengukuran yang ada atau yang telah disepakati. Ruang lingkup dan frekuensi evaluasi yang terpisah bergantung pada penilaian risiko dan efektivitas prosedur pemantauan yang sedang diterapkan. Evaluasi ini bermanfaat untuk memusatkan secara langsung kepada efektivitas pengendalian pada suatu waktu tertentu dan dapat berbentuk penilaian mandiri (*self assessment*).

Semua penyimpangan yang dijumpai dalam pemantauan pengendalian intern ini, baik yang sedang berlangsung maupun yang telah berjalan, harus dikomunikasikan kepada pihak yang terkait untuk mengambil tindakan perbaikan.

Dalam melakukan evaluasi terpisah, perlu memerhatikan hal-hal berikut.

- 1) Ruang lingkup dan frekuensi evaluasi yang terpisah terhadap sistem pengendalian intern.

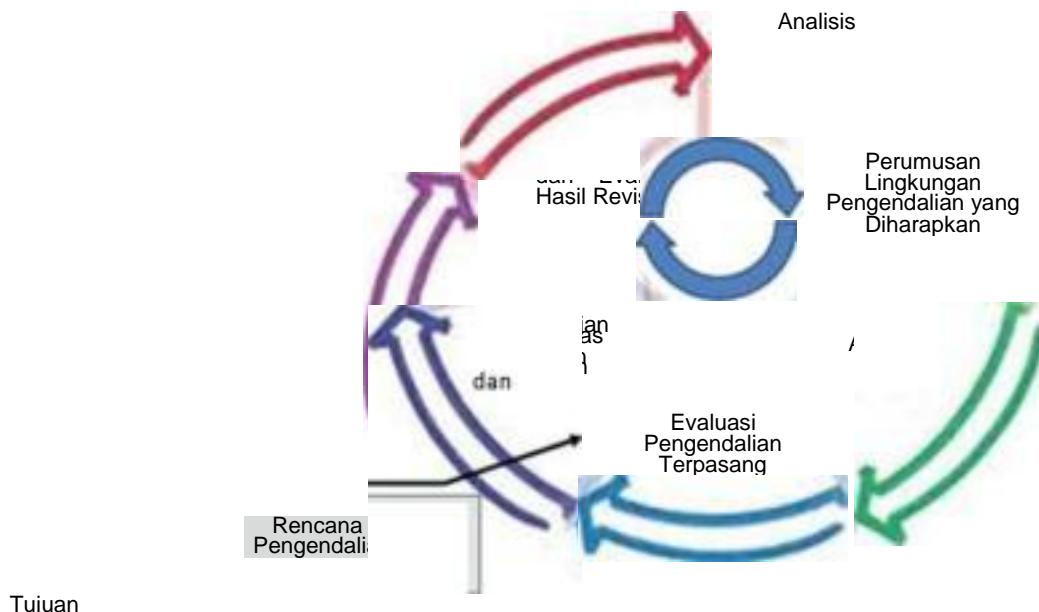
- 2) Terdapat metode yang logis dan sesuai kebutuhan untuk mengevaluasi pengendalian intern.
- 3) Bila evaluasi terpisah dilakukan oleh auditor internal maka harus dilaksanakan oleh sumber daya manusia yang memiliki kemampuan yang memadai dan independen.
- 4) Kelemahan yang ditemukan selama evaluasi terpisah segera diatasi.

Tindak lanjut atas temuan audit dilakukan untuk memastikan bahwa temuan audit dan reviu lainnya segera diselesaikan. Hal-hal yang harus dilakukan organisasi dalam tindak lanjut atas temuan audit adalah sebagai berikut.

- 1) Organisasi memiliki mekanisme untuk memastikan adanya penyelesaian atas temuan hasil audit dan reviu lainnya dengan segera.
- 2) Pimpinan organisasi tanggap atas temuan-temuan dan rekomendasi audit dan reviu lainnya yang bertujuan memperkuat sistem pengendalian internal.
- 3) Organisasi melakukan tindak lanjut yang sesuai dengan temuan dan rekomendasi audit serta reviu lainnya.

Dalam tahap penyelenggaraan SPIP, langkah-langkah penyelenggaraan SPIP didasarkan pada kerangka pemikiran siklus penyelenggaraan SPIP sebagaimana terlihat pada gambar4.3. Meskipun dengan menggunakan pendekatan siklus, pembangunan SPIP tidak secara kaku harus selalu mulai dari satu tahapan tertentu, karena dengan siklus penyelenggaraan SPIP maka tahapan akan selalu berputar dan kembali pada suatu tahapan yang sama secara terus menerus dengan mendasarkan seluruh siklus pada dokumen yang disebut rencana tindak pengendalian (RTP). Siklus penyelenggaraan SPIP diharapkan secara kontinyu akan dapat mengintegrasikan SPIP ke dalam proses-proses penyelenggaraan pemerintahan. Penyelenggaraan sistem pengendalian intern pemerintah (SPIP) harus disesuaikan dengan karakteristik setiap instansi, yang meliputi tugas dan fungsi utama instansi, sifat, tujuan, dan kompleksitas, serta risiko-risiko yang dihadapi oleh masing- masing instansi.

Gambar 2.4. Siklus Penyelenggaraan SPIP



D. JENIS-JENIS PENGENDALIAN

Terdapat berbagai tipe pengendalian yang dapat digunakan organisasi dalam meningkatkan kemungkinan tercapainya tujuan organisasi. Dalam setiap organisasi, nomenklatur jenis pengendalian mungkin berbeda-beda, namun yang menjadi fokus adalah substansi dari pengendalian tersebut. Berikut ini beberapa jenis pengendalian dalam organisasi.

1. Pengendalian Kunci dan Pengendalian Tambahan (*Key Controls and Secondary Controls*)

Pengendalian kunci, sering disebut pengendalian utama, didesain untuk mengurangi risiko-risiko utama yang menghalangi pencapaian tujuan organisasi. Kegagalan dalam menerapkan pengendalian kunci yang cukup dan efektif dapat mengakibatkan kegagalan bukan hanya dalam mencapai tujuan organisasi namun juga mengancam keberlangsungan organisasi.

Pengendalian tambahan adalah pengendalian yang didesain untuk (1) memitigasi risiko di luar risiko utama organisasi, (2) secara parsial mengurangi level risiko ketika pengendalian kunci tidak berjalan efektif. Pengendalian tambahan mengurangi level risiko ketika

pengendalian kunci tidak berjalan efektif, namun tidak cukup memadai untuk berdiri sendiri dalam memitigasi risiko utama.

2. Pengendalian Preventif, Detektif, Korektif, dan Direktif

Pengendalian preventif didesain untuk mencegah terjadinya hal yang tidak diinginkan. Karena lingkungan yang kompleks dan dinamis dalam operasi organisasi, sulit untuk mendesain pengendalian preventif yang ekonomis namun efisien. Untuk itu, banyak organisasi yang mengombinasikan pengendalian preventif dan pengendalian detektif ketika mendesain sistem pengendalian intern yang efektif dan efisien. Contoh dari pengendalian preventif adalah pengendalian terhadap akses fisik dan logis seperti pintu yang terkunci dan *user ID* dengan *password* yang unik.

Pengendalian detektif didesain untuk menemukan kejadian yang tidak diinginkan, namun telah terjadi. Pengendalian detektif yang efektif harus terjadi secara tepat waktu (sebelum peristiwa yang tidak diinginkan berdampak negatif pada organiasi). Contoh pengendalian detektif termasuk kamera pengaman (CCTV) untuk mengidentifikasi akses fisik yang tidak diinginkan.

Pengendalian korektif adalah pengendalian yang memperbaiki kelalaian dan kesalahan yang terdeteksi. Contoh dari pengendalian korektif adalah sistem pengeluaran kas memberi tanda *{flag}* terhadap duplikasi pembayaran.

Pengendalian direktif memberikan arahan yang jelas tentang tindakan apa yang harus dilakukan untuk menyebabkan atau mendorong peristiwa yang diinginkan terjadi. Contoh, petunjuk perakitan barang menyediakan cara kepada individu yang terlibat dalam proses produksi barang.

3. Pengendalian Tingkat Entitas, Tingkat Proses dan Tingkat Transaksi

Pengendalian tingkat entitas berkaitan dengan lingkungan organisasi. Pengendalian ini didesain untuk secara langsung memitigasi risiko yang mungkin terjadi pada tingkat organisasi. Pengendalian tingkat entitas termasuk:

- Pengendalian yang berhubungan dengan lingkungan pengendalian
- Pengendalian terhadap *management override*

Proses penilaian risiko organisasi

- Pengendalian untuk memonitor hasil operasi organisasi
- Pengendalian untuk memonitor pengendalian lainnya, termasuk kegiatan fungsi audit intern dan program *self-assessment*.
- Pengendalian atas proses pelaporan keuangan akhir tahun

Pengendalian pada tingkat proses lebih detail daripada pengendalian tingkat entitas. Pengendalian ini ditetapkan oleh pemilik proses untuk mengurangi risiko yang mengancam pencapaian tujuan proses. Contoh:

- Rekonsiliasi dari akun-akun utama
- Verifikasi fisik atas aset, termasuk inventarisasi aset
- Proses supervisi dan evaluasi kinerja terhadap pegawai

Pengendalian tingkat transaksi lebih detail lagi dari pengendalian tingkat proses dan mengurangi risiko yang terkait dengan kegiatan operasional organisasi. Pengendalian ini didesain untuk memastikan bahwa kegiatan operasional individual dilakukan secara akurat pada saat yang tepat. Contoh pengendalian ini:

- Otorisasi
- Dokumentasi
- Pemisahan fungsi
- Pengendalian aplikasi IT (*input, proses, output*)

E. KETERBATASAN PENGENDALIAN INTERNAL

Kegagalan yang sering terjadi dalam sistem pengendalian internal, antara lain, dikarenakan hal-hal sebagai berikut:

1. Pertimbangan yang kurang matang

Efektivitas pengendalian dibatasi oleh keterbatasan manusia itu sendiri. Keputusan yang diambil sangat dipengaruhi oleh beberapa pertimbangan atas waktu yang tersedia, informasi yang dimiliki, dan tekanan yang berasal dari lingkungan tertentu. Ada kalanya beberapa keputusan yang diambil secara demikian ini tidak memberikan hasil efektif, berbeda dengan yang diharapkan.

2. Gagal menerjemahkan suatu perintah

Walaupun sistem pengendalian internal telah dirancang dengan baik, sistem tersebut masih mungkin mengalami kegagalan yang diakibatkan adanya pegawai yang, mungkin, menyalahartikan suatu perintah.

Mereka membuat pertimbangan yang salah atau membuat kesalahan sebagai akibat ketidaktahuan, keteledoran, ataupun kealpaan. Kegagalan sistem ini akan lebih besar pengaruhnya jika yang membuat kesalahan adalah seorang pimpinan, karena secara otomatis akan berdampak pada pengambilan keputusan eselon di bawahnya.

3. Pengabaian Manajemen

Pengendalian internal hanya dapat berjalan secara efektif jika masing-masing pelaksana dari atas sampai ke bawah melaksanakan tugas dan fungsi sesuai dengan kewenangan dan tanggung jawabnya. Meskipun suatu organisasi memiliki sistem pengendalian yang memadai, jika salah satu atau beberapa dari unsur pimpinan atau pelaksana, mengabaikan pengendalian tersebut akan mengakibatkan tidak efektifnya sistem pengendalian yang bersangkutan.

Istilah "pengabaian manajemen" ini ditujukan pada tindakan manajemen yang mengabaikan pengendalian dengan tujuan untuk kepentingan pribadi atau untuk meningkatkan penyajian kondisi laporan kegiatan atau keuangan organisasi yang bersangkutan.

Seorang pimpinan unit atau bahkan pimpinan suatu organisasi, mungkin, mengabaikan sistem pengendalian dengan berbagai alasan, misal meningkatkan laporan kegiatan/kinerja organisasi untuk menutupi terjadinya ketidaktepatan dalam pencapaian target yang telah ditentukan, meningkatkan laporan pendapatan untuk memenuhi anggaran pendapatan yang tidak realistik, untuk memenuhi proyeksi pendapatan guna mendukung laporan realisasi pendapatan secara keseluruhan, atau bahkan untuk menyembunyikan adanya tindakan melawan hukum/ketentuan yang berlaku.

Praktik-praktik pengabaian ini juga termasuk penyalahgunaan data/laporan kepada bank, konsultan hukum, instansi pengawasan, pemasok, dan sebagainya dengan cara menerbitkan dokumen palsu. Istilah "pengabaian pengawasan" di sini berbeda dengan "intervensi manajemen" yang merupakan tindakan manajemen mengabaikan/mengesampingkan kebijakan atau prosedur yang ada, tetapi justru ditujukan untuk kepentingan organisasi. Intervensi manajemen diperlukan untuk mengatasi adanya kejadian/transaksi yang tidak biasa dan tidak akan mengakibatkan kerugian bagi organisasi jika ditangani dengan tidak tepat melalui sistem pengendalian. Hal ini karena tidak ada satu sistem pun yang dapat dirancang untuk mengantisipasi setiap kondisi yang terjadi atau akan terjadi secara mendadak.

4. Kolusi

Terjadinya kolusi dari dua pihak atau lebih dapat mengakibatkan kegagalan dalam sistem pengendalian internal. Para pelaku melakukan perubahan atau menyembunyikan data keuangan atau informasi manajemen lainnya dengan suatu cara yang tidak dapat diidentifikasi oleh pengawasan melekat.

Kolusi antara pegawai yang memiliki kewenangan penting dengan pemasok atau pegawai lainnya, dapat dicontohkan sebagai berikut: pemasok memberikan barang yang dipesan dengan kualitas/ kuantitas yang berbeda tetapi dinyatakan dalam faktur penagihan sesuai dengan yang dipesan. Di lain pihak, si penerima barang memproses penerimaan barang tersebut seolah-olah telah diterima sesuai dengan kualitas/kuantitas yang dipesan.

AUDITOR INTERNAL DAN GRC (**GOVERNMENT RISK CONTROL**)

Indikator Keberhasilan

Setelah mempelajari bab ini, peserta diktat diharap mampu menjelaskan keterkaitan antara tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal.

Suatu hal yang pasti bahwa setiap organisasi menghadapi berbagai risiko baik dari dalam maupun luar organisasi tersebut. Dengan perkembangan lingkungan yang serba tidak menentu dan semakin kompleks serta persaingan yang semakin keras, risiko-risiko yang dihadapi akan semakin kompleks juga. Guna mengantisipasi dan mengatasi risiko-risiko tersebut, diperlukan praktik tata kelola serta fungsi manajemen risiko yang baik agar risiko-risiko yang ada tidak menimbulkan kejutan dan tujuan organisasi dapat diyakini tidak terganggu pencapaiannya.

Kasus-kasus penyimpangan yang diakibatkan oleh kelemahan pengelolaan risiko menunjukkan betapa pentingnya manajemen risiko bagi suatu organisasi agar dapat terus beroperasi.

Didorong oleh perkembangan tuntutan akuntabilitas tata kelola yang baik (*good governance*) atas efektifitas penyelenggaraan fungsi, kegiatan, dan pengambilan keputusan serta pelaksanaan kebijakan dan/atau peraturan dalam rangka perwujudan visi, misi, dan tujuan yang ditetapkan, suatu organisasi dituntut untuk lebih meningkatkan kemampuan mengelola risiko yang dihadapi secara efektif dan efisien.

Sebagai kombinasi proses dan struktur yang diterapkan oleh manajemen untuk menginformasikan, mengarahkan, mengelola, dan memantau kegiatan organisasi dalam rangka pencapaian tujuan, tata kelola bukan merupakan himpunan proses dan struktur yang berdiri sendiri, terpisah dari sistem lainnya, namun tata kelola memiliki keterkaitan dengan manajemen risiko dan juga pengendalian internal.

Aktivitas tata kelola yang efektif mempertimbangkan risiko pada saat penyusunan strategi. Sebaliknya, manajemen risiko didasarkan pada tata kelola yang efektif (misalnya, *tone at the top*, selera risiko dan toleransi risiko, budaya risiko, dan pengawasan manajemen risiko). Tata kelola

yang efektif juga bergantung pada pengendalian internal dan komunikasi efektivitas pengendalian-pengendalian tersebut kepada manajemen.

Tata kelola melingkupi seluruh aktivitas dalam organisasi. Struktur tata kelola haruslah sejalan dengan peraturan dan regulasi di mana organisasi tersebut beroperasi. Tata kelola juga harus dapat memastikan bahwa kebutuhan *stakeholder* terpenuhi. Manajemen risiko adalah lapisan berikutnya dalam struktur tata kelola. Manajemen risiko dimaksudkan untuk: (1) mengidentifikasi dan memitigasi risiko yang dapat mempengaruhi keberhasilan organisasi, dan (2) memanfaatkan peluang yang memungkinkan tercapainya keberhasilan organisasi. Manajemen harus mengembangkan strategi terbaik dalam mengelola risiko-risiko utama serta peluang-peluang yang ada. Kegiatan manajemen risiko tidak boleh keluar dari struktur tata kelola. Pengendalian internal digambarkan sebagai pusat, karena sistem pengendalian internal merupakan sebuah bagian (*subset*) yang tidak terpisahkan dari kegiatan manajemen risiko yang lebih luas. Respon risiko didesain untuk mengeksekusi strategi manajemen risiko.

A. PERAN AUDIT INTERN DALAM TATA KELOLA

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kementerian/Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/ Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Ranah APIP semakin lama semakin strategis dan bergerak mengikuti kebutuhan zaman. APIP diharapkan menjadi agen perubahan yang dapat menciptakan nilai tambah pada produk atau layanan instansi pemerintah. APIP sebagai pengawas intern pemerintah merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka mewujudkan kepemerintahan yang baik yang mengarah pada pemerintahan/birokrasi yang bersih.

Reformasi birokrasi bertujuan untuk menciptakan birokrasi pemerintah yang profesional dengan karakteristik adaptif, berintegritas, berkinerja tinggi, bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepotisme, mampu melayani publik, netral, sejahtera, berdedikasi, dan memegang teguh nilai-nilai

dasar dan kode etik aparatur negara. Untuk mencapai tujuan reformasi birokrasi tersebut diperlukan peran APIP yang efektif, yaitu dalam wujud:

1. memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*assurance activities*);
2. memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*anti corruption activities*); dan
3. memberikan masukan yang dapat memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah (*consulting activities*).

Menurut Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, audit internal didefinisikan sebagai kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan (*assurance activities*) dan konsultansi (*consulting activities*), yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (*auditee*). Kegiatan ini menolong organisasi [auditi] mencapai tujuannya dengan cara menggunakan pendekatan yang sistematis dan teratur untuk menilai dan meningkatkan efektivitas dari proses manajemen risiko, kontrol (pengendalian), dan tata kelola (sektor publik).

Audit internal telah mengalami evolusi yang pesat hingga saat ini. Risiko yang bervariasi, dan juga semakin kompleks seiring berkembangnya sistem keuangan saat ini, menjadikan peran internal audit yang kuat semakin diperlukan . Audit internal semula berorientasi pada bidang akuntansi menjadi berorientasi pada bidang manajemen. Fokus audit internal telah mengalami pergeseran (perubahan). Pada masa lalu fokus utama peran auditor internal sebagai *watchdog*, sehingga perannya kurang disukai kehadirannya oleh unit organisasi lain. Hal ini mungkin merupakan konsekuensi logis dari profesi internal auditor yang tugasnya memang tidak dapat dilepaskan dari fungsi audit, yaitu antara pemeriksa (auditor) dan pihak yang diperiksa (*auditee*) berada pada posisi yang saling berhadapan.

Pada saat ini proses auditing modern telah bergeser sebagai konsultan intern (*internal consultant*) yang memberi masukan (*input*) untuk perbaikan (*improvement*) atas sistem yang telah ada serta berperan sebagai katalis (*catalyst*). Peran konsultan membawa internal auditor untuk selalu meningkatkan pengetahuan & ketrampilan (*skill & knowledge*) baik tentang profesi auditor maupun aspek bisnis (*business object*), sehingga diharapkan dapat membantu manajemen dalam memecahkan suatu masalah.

Kemampuan untuk merekomendasikan pemecahan suatu masalah (*problem solver*) bagi internal auditor dapat diperoleh melalui pengalaman bertahun-tahun melakukan audit berbagai fungsi/bagian di organisasi. Selain sebagai konsultan, auditor internal harus mampu berperan sebagai katalisator, yaitu memberikan jasa kepada manajemen melalui saran-saran yang bersifat konstruktif dan dapat diaplikasikan bagi perkembangan perusahaan. Katalis adalah suatu zat yang berfungsi unik mempercepat reaksi namun tidak ikut reaksi. Sehingga apabila internal auditor diibaratkan sebagai katalis, internal auditor tidak ikut dalam kegiatan operasional perusahaan, namun turut serta bertanggung iawab dalam meningkatkan kinerja perusahaan melalui rekomendasi yang disampaikan kepada manajemen operasional.

Sesuai dengan Standar Pelaksanaan Audit Intern Tahun 2014 Paragraf 3000, kegiatan audit intern yang dilakukan oleh APIP haruslah menambah nilai auditi (dan pemangku kepentingan) ketika memberikan jaminan obyektif dan relevan, dan berkontribusi terhadap efektifitas dan efisiensi proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin.

Proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern masing-masing tidak didefinisikan secara terpisah dan berdiri sendiri sebagai suatu proses dan struktur, melainkan memiliki hubungan antara proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern. Oleh karena itu, auditor harus mengevaluasi proses tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern audit secara keseluruhan sebagai satu kesatuan yang tidak dipisahkan.

Terkait tata kelola, sesuai Standar Pelaksanaan Audit Intern Tahun 2014 Paragraf 3110, yang menyebutkan bahwa peran kegiatan audit intern, sebagaimana definisi audit intern, mencakup tanggung jawab untuk mengevaluasi dan mengembangkan proses tata kelola sektor publik sebagai bagian dari fungsi *assurance*. Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses tata kelola sektor publik dalam pemenuhan atas tujuan-tujuan berikut:

1. Mendorong penegakan etika dan nilai-nilai yang tepat dalam organisasi audit;
2. Memastikan akuntabilitas dan kinerja manajemen audit yang efektif;
3. Mengomunikasikan informasi risiko dan pengendalian ke area-area organisasi audit yang tepat; dan

4. Mengoordinasikan kegiatan dan mengomunikasikan informasi di antara pimpinan kementerian/lembaga/pemerintah daerah, auditor ekstern dan intern, serta manajemen auditi.

Disebutkan juga bahwa kegiatan audit intern harus mengevaluasi rancangan, implementasi, dan efektivitas etika organisasi terkait sasaran, program, dan kegiatan, serta harus menilai apakah tata kelola teknologi informasi auditi mendukung strategi dan tujuan auditi.

B. PERAN AUDIT INTERN DALAM MANAJEMEN RISIKO

Standar Pelaksanaan Audit Intern Tahun 2014 Paragraf 3120 menyebutkan bahwa kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko. Untuk menentukan apakah proses manajemen risiko efektif adalah melalui hasil pertimbangan (*judgement*) dari penilaian auditor, bahwa:

1. tujuan auditi telah mendukung dan sejalan dengan visi dan misi auditi;
2. risiko yang signifikan telah diidentifikasi dan dinilai;
3. tanggapan risiko yang tepat telah dipilih untuk menyelaraskan risiko dengan *risk appetite* (selera risiko) auditi; dan
4. informasi risiko yang relevan telah dipetakan dan dikomunikasikan secara tepat waktu di seluruh auditi, yang memungkinkan staf, manajemen auditi, dan pimpinan auditi untuk melaksanakan tanggung jawab masing-masing.

Auditor internal membantu organisasi melakukan pengujian, evaluasi, pelaporan, dan merekomendasikan perbaikan atas kecukupan dan keefektifan proses manajemen risiko.

Proses manajemen risiko dimonitor melalui kegiatan manajemen yang berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau keduanya. Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi potensi terjadinya *fraud* dan bagaimana auditi mengelola risiko *fraud*. Selama penugasan *consulting*, auditor harus mengatasi risiko sesuai dengan tujuan penugasan dan waspada terhadap adanya risiko signifikan lainnya. Auditor harus memasukkan pengetahuan tentang risiko yang diperoleh dari penugasan *consulting* ke dalam evaluasi proses manajemen risiko auditi. Ketika membantu manajemen dalam membangun atau meningkatkan proses manajemen risiko, auditor harus menahan diri untuk mengambil alih fungsi dan tanggung jawab manajemen.

C. PERAN AUDIT INTERN DALAM PENGENDALIAN

Standar Pelaksanaan Audit Intern Tahun 2014 Paragraf 3130 menyatakan bahwa kegiatan audit intern harus dapat membantu audit dalam mempertahankan dan memperbaiki pengendalian yang efektif dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi serta dengan mendorong perbaikan terus-menerus. Kegiatan audit intern harus mengevaluasi kecukupan dan efektivitas pengendalian intern pemerintah dalam menanggapi risiko tata keloia audit, operasi, dan sistem informasi mengenai:

1. Pencapaian tujuan strategis audit;
2. Keandalan dan integritas informasi keuangan dan operasional;
3. Efektivitas dan efisiensi operasi dan program;
4. Pengamanan aset; dan
5. Kepatuhan terhadap hukum, peraturan, kebijakan, prosedur, dan kontrak.

Auditor harus memasukkan pengetahuan tentang pengendalian intern yang diperoleh dari penugasan *consulting* dalam mengevaluasi proses pengendalian intern audit.

D. NILAI TAMBAH AUDIT INTERN BAGI ORGANISASI

Menurut IIA, audit internal harus memberikan *value* (nilai) bagi *stakeholders*. Tiga elemen penting dari *value* yang diberikan audit internal bagi organisasi adalah *assurance*, *insight*, dan *objectivity*. Ketiga hal tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 3.1 *Internal Auditing = Assurance, Insight & Objectivity*



Organisasi mengandalkan audit internal atasjaminan (*assurance*) yang obyektif serta informasi dan pandangan mengenai efektivitas serta efisiensi proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal. Audit internal memberikan jaminan tentang tata kelola organisasi, manajemen risiko, dan proses pengendalian untuk membantu organisasi mencapai tujuan strategis, operasional, keuangan, dan kepatuhan, sebagaimana digambarkan berikut ini.

Gambar 3.2 ASSURANCE = *Governance, Risk, & Control*



Audit internal juga merupakan katalis untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi organisasi dengan memberikan wawasan dan rekomendasi berdasarkan analisis dan penilaian data dan proses bisnis, sebagaimana gambar di bawah ini.

Gambar 3.3 INSIGHT = *Catalyst, Analyses, & Assessments*



Dan dengan komitmen untuk integritas dan akuntabilitas, audit internal juga memberikan *value* kepada organisasi sebagai sumber yang obyektif berupa saran-saran yang independen atas proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian internal organisasi, sebagaimana digambarkan berikut ini.

Gambar 3.4 OBJECTIVITY = *Integrity, Accountability, & Independence*



Bab IV

PEMANTAUAN DAN EVALUASI

Indikator Keberhasilan

Dalam bab ini, peserta diktat diharap mampu menjelaskan prinsip-prinsip pemantauan dan evaluasi atas efektivitas manajemen risiko, pengendalian internal, dan proses tata kelola organisasi.

Pemantauan dan evaluasi merupakan hal yang harus dilaksanakan dalam pelaksanaan suatu kebijakan, program, maupun kegiatan, karena:

- Reviu perkembangan/progress.
- Identifikasi masalah dalam perencanaan dan/atau implementasi.
- Membuat penyesuaian yang dapat membuat perbedaan.
- Membantu mengidentifikasi masalah dan penyebabnya.
- Memberikan berbagai kemungkinan solusi dalam menyelesaikan masalah.
- Memunculkan pertanyaan mengenai asumsi dan strategi.
- Mencerminkan tujuan yang akan dicapai dan bagaimana mencapainya.
- Memberikan informasi dan pengetahuan mendalam.
- Meningkatkan kemungkinan dalam membuat perubahan pembangunan yang positif.

Ada beberapa perbedaan mendasar antara pemantauan dan evaluasi. Pemantauan (*monitoring*) adalah prosedur penilaian yang secara deskriptif dimaksudkan untuk mengidentifikasi dan/atau mengukur pengaruh dari kegiatan yang sedang berjalan (*on-going*) tanpa mempertanyakan hubungan kausalitas. Pemantauan adalah bagian dari kegiatan manajemen untuk mengamati atau meninjau kembali/mempelajari serta mengawasi secara terus menerus atau berkala terhadap pelaksanaan program/ kegiatan yang sedang berjalan yang dilakukan oleh pengelola program/kegiatan dan dilaksanakan di setiap tingkatan. Pemantauan dilakukan untuk menyediakan informasi apakah kebijakan atau kegiatan diimplementasikan sesuai rencana dalam upaya

mencapai tujuan. Pemantauan merupakan alat manajemen yang efektif karena jika dalam pengimplementasian kebijakan berbeda dari rencana maka pemantauan dapat mengidentifikasi di mana letak masalahnya untuk kemudian dicari penyelesaiannya.

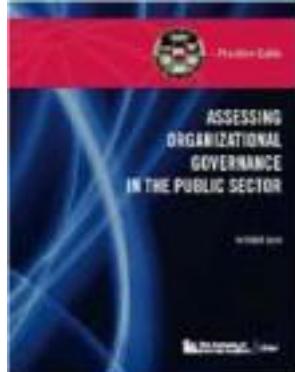
Sedangkan evaluasi berfungsi untuk melihat dampak dengan mengisolasi efek dari suatu intervensi. Pada pelaksanaannya, evaluasi memerlukan data dan metodologi yang lebih kompleks dari pemantauan. Evaluasi sendiri dapat berupa dampak apakah kebijakan mencapai tujuan awal, proses bagaimana kebijakan dilaksanakan, dan apa saja keuntungan yang diterima oleh personil atau analisis biaya dari suatu program. Untuk mendapatkan evaluasi yang baik diperlukan data *baseline* sebagai acuan dan melakukan perencanaan evaluasi sejak awal seperti menetapkan tujuan, metodologi, jadwal, dan pembiayaan.

A. PEMANTAUAN DAN EVALUASI ATAS EFEKTIVITAS PROSES TATA KELOLA

Pendekatan atau cara yang digunakan setiap organisasi dalam menerapkan tata kelola yang baik (*good governance*) tidak sama, namun semua berorientasi pada *stakeholders*, melalui peningkatan kualitas layanan dan perbaikan sistem manajemen organisasi. Proses tata kelola harus dipantau dan dievaluasi untuk mengetahui apakah telah terlaksana secara efektif.

Evaluasi terhadap proses tata kelola dapat dilakukan secara kualitatif maupun kuantitatif. Salah satu contoh evaluasi terhadap tata kelola organisasi adalah *assessment* tata kelola sektor publik yang dikembangkan oleh *Institute of Internal Auditor* (IIA). Dalam *practice guide IPPF (International Professional Practice Framework) Assessing Organizational Governance in The Public Sector*, diterbitkan Oktober 2014, evaluasi dilakukan atas proses maupun struktur tata kelola: Pimpinan dan Komite Audit Organisasi, Strategi Organisasi, Manajemen Risiko, Etika, Kepatuhan, Akuntabilitas, Pemantauan, dan Teknologi Informasi. Evaluasi dilakukan dengan melihat bukti dokumen yang terkait serta *outcomes* dari setiap proses.

Gambar 4.1. *IPPF Practice Guide: Assessing Organizational Governance in The Public Sector*



B. PEMANTAUAN DAN EVALUASI ATAS EFEKTIVITAS MANAJEMEN RISIKO

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia Tahun 2014, Paragraf 3120 tentang Manajemen Risiko menyatakan bahwa proses manajemen risiko dipantau melalui kegiatan manajemen yang berkelanjutan, evaluasi terpisah, atau keduanya.

Pemantauan dilakukan di semua tingkat manajemen dan menggunakan baik pelaporan formal maupun komunikasi informal. Pemantauan tindakan manajemen risiko melibatkan pengumpulan informasi yang akan membantu menjawab pertanyaan tentang efektivitas manajemen risiko organisasi. Adalah penting bahwa informasi ini dikumpulkan dan dilaporkan secara terencana, terorganisasi, dan rutin. Pemantauan atas efektivitas manajemen risiko dilakukan oleh manajemen.

Informasi pemantauan dikumpulkan secara periodik baik secara harian, bulanan, ataupun kuartalan. Pemantauan dapat menjawab pertanyaan seperti:

- Seberapa baik yang kita lakukan ? (kinerja)
- Apakah kita melakukan hal yang benar ? (penyimpangan)
- Apa perbedaan yang kita buat? (dampak)

Pemantauan adalah proses reviu berkelanjutan terhadap:

- apakah sumber daya dimobilisasi dan dimanfaatkan;
- apakah kegiatan yang sedang dilakukan; dan
- apakah *output* yang dimaksudkan dan hasil yang dicapai.

Maksud dan Tujuan Evaluasi

Maksud dan tujuan dilakukannya evaluasi penerapan manajemen risiko adalah untuk:

1. Menilai kecukupan rancangan dan efektivitas pelaksanaan proses manajemen risiko.

Evaluasi penerapan manajemen risiko merupakan kegiatan yang dilakukan oleh manajemen untuk memberikan keyakinan kepada para *stakeholder* apakah rancangan dan efektivitas pelaksanaan proses manajemen risiko telah mencapai tujuan dan sasaran organisasi yang diharapkan.

2. Mengetahui tingkat kematangan manajemen risiko (*risk maturity level*) organisasi.

Tingkat kematangan manajemen risiko menunjukkan kondisi penerapan manajemen risiko yang ada pada saat evaluasi penerapan manajemen risiko dilakukan. Manajemen organisasi perlu mengetahui tingkat kematangan manajemen risikonya saat evaluasi dilakukan, dengan tujuan untuk mengetahui celah antara kondisi tingkat kematangan manajemen risiko yang ada dengan yang diharapkan. Tingkat kematangan manajemen risiko perlu ditingkatkan secara terus menerus.

3. Menentukan perencanaan audit dan pendekatan audit yang akan digunakan oleh auditor internal.

Kondisi tingkat kematangan manajemen risiko berkaitan erat dengan penentuan perencanaan audit dan pendekatan audit yang digunakan oleh auditor internal. Perencanaan audit dan pendekatan audit berbasis risiko tidak dapat dilaksanakan bila kondisi tingkat kematangan manajemen risiko berada dalam tingkat awal (*non-existent* dan *initial*) karena pada kondisi tersebut auditor belum dapat mengandalkan hasil penerapan manajemen risiko (profil risiko organisasi) yang dilakukan oleh manajemen. Pada kondisi tingkat kematangan awal justru auditor internal harus berperan sebagai fasilitator untuk memperbaiki proses manajemen risiko organisasi.

Evaluasi terhadap efektivitas manajemen risiko melihat apakah risik-risiko yang ada telah menurun dengan dilakukannya pengendalian. Penurunan dapat dilihat dari level risiko yang semakin menurun ataupun kejadian risikonya yang semakin berkurang (perbandingan *event risk* dari waktu ke waktu).

Evaluasi juga dapat dilakukan melalui *risk based internal audit* yang dilaksanakan oleh auditor internal suatu organisasi. Menurut IIA, *risk based internal audit* adalah sebuah metodologi yang menghubungkan audit internal dengan seluruh kerangka manajemen risiko yang memungkinkan proses audit internal mendapatkan keyakinan memadai bahwa manajemen risiko organisasi telah dikelola dengan memadai sehubungan dengan risiko yang dapat diterima (*risk appetite*). Dengan *risk based internal audit*, sasaran penugasan harus berfokus pada risiko, pengendalian, dan proses tata kelola (*risk, controls, and governance*) atas kegiatan yang diaudit.

C. PEMANTAUAN DAN EVALUASI ATAS PENGENDALIAN INTERNAL

Pemantauan pengendalian intern adalah tindakan pengawasan yang dilakukan oleh manajemen dan pegawai lain yang ditunjuk untuk menilai kualitas dan efektivitas sistem pengendalian intern. Pemantauan terhadap sistem pengendalian intern bertujuan untuk meyakinkan bahwa pengendalian telah berjalan sebagaimana yang diharapkan dan diperbaiki sesuai dengan kebutuhan.

Aspek pemantauan pengendalian intern mencakup penilaian kegiatan rutin, seperti supervisi, reviu atas transaksi yang terjadi guna memastikan apakah kegiatan operasional telah sesuai dengan sistem dan prosedur pengendalian yang telah ditetapkan.

Pemantauan atas pengendalian intern yang sedang berjalan menyatu pada kegiatan rutin dan berulang. Pemantauan ini mencakup setiap komponen sistem pengendalian internal dan kegiatan untuk mencegah terjadinya kondisi yang tidak lazim, tidak etis, tidak ekonomis, tidak efisien, dan tidak efektif dalam pelaksanaan kegiatan.

Evaluasi atas kegiatan pengendalian yang ada/terpasang pada dasarnya merupakan tahapan untuk menilai apakah kegiatan pengendalian telah dibangun secara memadai untuk mengatasi risiko atau belum. Penilaian terhadap kegiatan pengendalian yang ada mencakup keberadaan kebijakan dan prosedur yang dimiliki instansi pemerintah terkait penyelenggaraan sistem pengendalian intern. Selain tentang keberadaan, hal penting lain yang harus dinilai adalah implementasi dari kebijakan dan prosedur tersebut. Salah satu pendekatan yang cukup efektif dan efisien adalah dengan *control self assessment* (CSA). Peran auditor internal adalah menjadi fasilitator dalam pelaksanaan *control self assessment*.

Berdasarkan penilaian ketepatan rancangan pengendalian dan efektivitas pengendalian, celah pengendalian akan dapat diketahui. Celah pengendalian adalah kondisi yang terjadi apabila risiko sesuai prioritas tidak memiliki pengendalian atau pengendalian yang ada tidak mencukupi untuk membawa risiko kepada tingkat sisa risiko (*residual risk*) yang berada dalam tingkat selera risiko manajemen. Atas risiko tersebut, lebih lanjut, akan dirumuskan perbaikan atau revisi kegiatan pengendaliannya. Rumusan ini dituangkan dalam dokumen Rencana Tindak Pengendalian (RTP).

Informasi dalam sistem pengendalian intern dapat berupa:

1. informasi tentang paparan dan tren risiko yang terjadi;
2. informasi yang merupakan bagian atau sebagai bentuk dari kegiatan pengendalian;
3. informasi yang dibutuhkan untuk menjalankan pengendalian.

Dalam RTP, keseluruhan informasi tersebut dituangkan cara pengomunikasiannya untuk mendukung berjalannya pengendalian.

Dokumen RTP perlu memuat mekanisme pemantauan yang akan dijalankan. Hal ini untuk memastikan bahwa pengendalian yang telah dirancang dilaksanakan dan berjalan secara efektif. Pemantauan diharapkan dapat memberikan informasi mengenai beberapa hal berikut.

1. realisasi pelaksanaan perbaikan/penyempurnaan kebijakan, prosedur atau infrastruktur lainnya;
2. kegiatan/proses manajemen yang masih bermasalah meskipun telah dirancang mekanisme pengendalian di dalamnya;
3. infrastruktur pengendalian yang tidak dapat berjalan dengan baik;
4. penyebab dan akibat permasalahan;
5. tindakan yang diperlukan jika berdasarkan hasil pemantauan diperoleh kesimpulan bahwa diperlukan penyempurnaan lebih lanjut.

Kegiatan pemantauan dapat dilakukan oleh setiap tingkat pimpinan di masing-masing bagian/bidang.

Control Self Assessment (CSA)

CSA adalah suatu proses penilaian diri sendiri tentang efektifitas pengendalian yang ada untuk memberi keyakinan bahwa tujuan/sasaran organisasi akan tercapai. Penilaian sendiri merujuk upaya yang melibatkan manajemen dan karyawan secara aktif terlibat dalam evaluasi dan pengukuran efektivitas pengendalian. Pendekatan ini dapat dilakukan dengan melibatkan auditor internal atau konsultan, namun tetap dalam koridor bahwa manajemen atau pimpinan instansi adalah pihak yang bertanggung jawab untuk menilai sendiri efektivitas pengendalian yang

berlangsung dalam organisasi yang dipimpinnya. Pihak ketiga (auditor internal atau konsultan) berperan sebagai fasilitator untuk menggali ide dan mengakselerasi proses CSA.

Metode CSA menurut Larry Hubbard (2005) dibagi atas tiga pendekatan, yaitu:

1. *workshop*
2. survei
3. analisis manajemen

Pendekatan *workshop* adalah pertemuan yang difasilitasi oleh fasilitator untuk menilai risiko terkait dengan tujuan yang akan dicapai. Survei adalah metode CSA dengan memberikan kuesioner kepada responden. Pendekatan survei biasanya dilakukan apabila budaya organisasi masih belum terbuka terhadap kritik-kritik dan saran-saran terutama atas hal-hal yang sifatnya masih sensitif dan tabu untuk didiskusikan. Secara umum, metode survei dapat lebih dipilih dibanding metode *workshop* dalam kondisi berikut.

1. Budaya organisasi yang belum siap untuk mendiskusikan hal-hal yang sifatnya sensitif pada pertemuan terbuka.
2. Susah untuk mengumpulkan peserta bersama-sama dalam suatu pertemuan.
3. Adanya keterbatasan dana sehingga dipilih metode dengan biaya murah.
4. Auditor intern belum memiliki keahlian sebagai fasilitator.
5. Ruang lingkup penilaian sendiri atas organisasi terlalu luas, sedangkan informasi dibutuhkan cepat.

Dalam pendekatan survei, peserta atau responden mengisi kuesioner yang telah dirancang oleh fasilitator. Responden biasanya mengisi kuesioner tanpa menyebutkan nama, agar pengisian kuesioner dapat dilakukan dengan jujur dan apa adanya. Hasil kuesioner tersebut kemudian digunakan oleh pimpinan dalam menilai pengendalian intern.

Metode ketiga CSA adalah analisis manajemen. Pendekatan ini memang tidak sepopuler pendekatan *workshop* dan survei. Pendekatan ini intinya adalah analisis yang dihasilkan oleh manajemen berdasarkan diskusi, reviu, atau kuesioner dalam rangka mendukung suatu opini/pendapat tertentu atau membuat kesimpulan atas suatu permasalahan tertentu.

Dari ketiga metode CSA tersebut di atas, yang paling populer dan direkomendasikan oleh *The Institute of Internal Auditor (IIA)* adalah metode *workshop*. Jika budaya organisasi tidak mendukung metode *workshop*, maka metode survei dan analisis manajemen dapat digunakan.

Daftar Pustaka

Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. 2014. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Jakarta.

AS/ NZS 4360:2004. 31 Agustus 2004. Australian/ New Zealand Standard Risk Management, Joint Technical Committee OB-007 Risk Management.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2009. Pedoman Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. Jakarta.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2011. Pedoman Penyusunan Desain Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Instansi Pemerintah. Jakarta.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. 2013. Pedoman Bimbingan Teknis Penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah bagi Fasilitator. Jakarta.

Badan Perencanaan Pembangunan Nasional. 2007. Modul Tata Kepemerintahan Yang Baik. Jakarta.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. September 1992. Internal Control-Integrated Framework (Framework, Including Executive Summary).

----- Mei. 2013. Internal Control - Integrated Framework 2013.

International Federation of Accountants (IFAC). December, 2012. Effective Governance, Risk Managemendt, and Internal Control, IFAC Policy Position 7.

INTOSAI. 2004. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Brussels.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 191/PMK.09/2008 Tentang Penerapan Manajemen Risiko di Lingkungan Departemen Keuangan.

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.

PPM-Manajemen. 2009. Manajemen Risiko Terintegrasi. Modul Pelatihan.

Pusdiklatwas BPKP. 2011. Akuntabilitas Instansi Pemerintah. Modul Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Pembentukan Auditor Anggota Tim. Edisi Keenam. Jakarta.

Pusdiklatwas BPKP. 2009. Sistem Pengendalian Manajemen. Modul Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Ahli. Edisi Keenam. Jakarta.

Ramos, Michael J.. 2006. How to comply with Sarbanes-Oxley Section 404: Assessing the effectiveness of internal control. E John Wiley & Sons Inc. New Jersey, USA.. 2nd edition.

The Institute of Internal Auditors. 2013. Internal Audit, Assurance and Advisory Services. Third Edition. The IIA Research Foundation.

Top 99 Inovasi Pelayanan Publik Indonesia 2015. Mei 2015. Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi.

Top 99 Inovasi Pelayanan Publik Indonesia 2016. Maret 2016. Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara.

Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara.

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2004 Tentang Keuangan Negara.

Mata Ajar Diklat Pembentukan Auditor Ahli

- Kode Etik dan Standar Audit Intern
- Komunikasi Audit Intern
- Tata Kelola, Manajemen Risiko, dan Pengendalian Intern
- Manajemen Pemerintahan
- Audit Intern
- Praktik Audit Intern

ISBN 978-979-3673-90-9

9 789793 873909